

PROCESSO - A. I. N° 279757.0011/20-3
RECORRENTE - DROGARIA SÃO PAULO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0227-02/20-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/01/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0346-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL. A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Procedimentos de apuração estabelecidos pela Portaria 445/98 e alterações posteriores. Norma regulamentar provida de competência normativa para tanto. Fundamentos de direito apresentados pelo contribuinte incapazes de afastar a exigência. Infração mantida. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infração mantida, diante do fato de não terem sido carreados aos autos elementos concretos para elidi-la. **c)** MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. A defesa não consegue elidir a autuação quanto a este item. Infração mantida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Ajustes realizados na MVA aplicada ao cálculo da substituição tributária, adequando-a aos percentuais previstos no § 17º, do artigo 289 do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores, reduzem o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lavrado em 04/06/2020 e se refere à ICMS no valor de R\$63.863,05, além de multas de 60% e 100% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a

respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016), no montante de R\$5.604,56, multa de 100%.

Infração 02. 04.05.09. *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, totalizando R\$2.516,67, bem como multa de 60%, fato imputado em dezembro de 2016.*

Infração 03. 04.05.10. *Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016), com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$195,07.*

Infração 04. 07.01.03. *Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, montando R\$55.546,75, para os meses de setembro a dezembro de 2015, e janeiro e fevereiro de 2016.*

A autuada, por seus advogados, apresentou impugnação às fls. 33 a 50. Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 90 e 91. A JJF proferiu voto condutor nos seguintes argumentos:

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão via DT-E de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 20/05/2020, pela mensagem de número 160.206, tendo sido o contribuinte cientificado em 26/05/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 23, de forma impressa por amostragem, estando os demonstrativos completos inseridos na mídia de fl. 25.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Tenho como importante registrar que as peças processuais inseridas no processo (defesa e informação fiscal), não vieram em mídia acostada aos autos, além de inexistir pasta processual para tal lançamento, o que traz a dificuldade adicional para o julgador de transcrevê-las de forma manual, o que não se admite nos dias de hoje, diante dos avanços da informática.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

O primeiro argumento, diz respeito a nulidade diante do entendimento trazido pela defesa de inexistência do fato gerador do imposto, diante do fato de “entrada de mercadoria” não se constituir em fato gerador do imposto.

A respeito, observo que, efetivamente, a entrada de mercadoria não vem a se constituir em fato gerador do imposto, todavia, uma breve leitura do teor do inciso IV do § 4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96, aponta ser fato gerador do ICMS as “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, se apresentando como presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, o que facilmente se conclui ser o fato gerador do imposto a saída de mercadorias, tal como previsto, inclusive, na Lei Complementar 87/96.

A rigor, se observa que o mencionado artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança, o que contraria frontalmente o argumento da defesa.

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extraír a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início

diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos.

Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

É, pois, pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo desfatos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infrigente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Reitero, então estar a autuação embasada em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que será devidamente apreciada se e quando se analisar o mérito das infrações arroladas no lançamento.

Quanto ao entendimento do sujeito passivo de que inexistiria possibilidade de cobrança de ICMS dos adquirentes por solidariedade, com base em suposta existência de interesse comum, oportuno se afirmar que o Convênio ICMS 52/17 revogado em 01/01/2019 pelo Convênio ICMS 142/18, trazia a seguinte determinação:

“Cláusula oitava. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

(...)

§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária”.

O Convênio ICMS nº 142/18 em vigor, não mais trouxe esta informação, portanto daí se depreende que a responsabilidade solidária no recolhimento do ICMS ST fica a critério de cada Estado, não vindo a se constituir em regra nacional expedida pelo CONFAZ.

Logo, os Estados deverão tratar o assunto, de acordo com as suas legislações internas, que deverão ser levadas em consideração.

No estado da Bahia, a Lei 7.014/96 determina em seu artigo 6º:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”.

Incontestável, até pelo fato de não ter o contribuinte autuado contestado os valores e números do levantamento fiscal elaborado, a constatação da entrada de mercadorias em seu estabelecimento de mercadorias em seu estabelecimento sem nota fiscal, com a peculiaridade das mesmas estarem sujeitas ao regime de substituição tributária.

Embora a defesa tenha trazido decisão do STJ a respeito, que entende amparar seus argumentos, não há notícia nos autos, de ser a mesma vinculante ou com efeitos repetitivos.

O entendimento do Poder Judiciário, de igual modo, merece ser destacado, no sentido do cabimento da cobrança do contribuinte substituído, de imposto que deveria ser destacado e recolhido pelo contribuinte substituto, como se observa na decisão abaixo, oriunda do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

“Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO. A responsabilidade tributária, a qual, em regra, era do substituto tributário, como exceção passa a ser do substituído, sobrevindo sua responsabilidade pelo tributo nas operações em que receber mercadoria em desconformidade com a legislação tributária. A responsabilidade solidária decorre tanto de uma aplicação lógica do sistema legal tributário relativa à substituição tributária quanto do disposto no RICMS/RS (art. 8º, VI, Capítulo, III). APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível 70081192411, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator, Desembargador Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em 15/05/2019)”.

De igual forma, o estado do Paraná, por seu Tribunal de Justiça, no elucidativo e didático voto do Desembargador Rogério Luis Nielsen Kanayama, na Apelação Cível nº 0086405-15.2019.8.16.0014 da 1ª Vara da Fazenda Pública de Londrina, assim se posicionou acerca do assunto: “APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA DE ICMS NA MODALIDADE DE TRANSFERÊNCIA TRIBUTÁRIA. SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA PLEITEADA ANTE O RECONHECIMENTO DA SOLIDARIEDADE DA IMPETRANTE. DECISÃO CORRETA. INADIMPLEMENTO DO TRIBUTO PELAS SUBSTITUTAS TRIBUTÁRIAS. NÃO OBSTANTE, CONFIGURADA A RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA DA APELANTE, NOS MOLDES DO ART. 124, II, DO CTN. PREVISÃO LEGAL DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA SUBSTITUÍDA. INTELIGÊNCIA DO ART. 21, IV, ‘A’ E ‘B’, DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/1996, BEM COMO DO ART. 20, IV, ‘A’ E ‘B’ DO RICMS/2012. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO RESP. Nº 931.727/RS (TEMAS 160 E 161). JULGAMENTO QUE VERSOU SOBRE A INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. a) No caso, a apelante é solidariamente responsável pelo inadimplemento do tributo de ICMS devido a título de substituição tributária, consoante previsto no art. 21, IV, ‘a’ e ‘b’, da Lei Estadual nº 11.580/1996, bem como no art. 20, IV, ‘a’ e ‘b’, do Decreto de ICMS/2012. b) O REsp. nº 931.727/RS (Tema nº 160 e 161), julgado pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos, buscou solucionar a questão ‘referente à inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (artigo 13, § 1º, II, ‘b’, da Lei Complementar 87/96)’, pelo que não se aplica ao caso”.

Nele, o ilustre Relator, assim se pronunciou, para fundamentar a decisão acima adotada:

“Incialmente, importa destacar que a hipótese dos autos versa sobre o recolhimento de tributo de ICMS na forma de substituição tributária progressiva, conforme autorizado pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Nessa lógica, em relação a operações com aparelhos celulares – atividade essa também discriminada como objeto social da ora apelante (Cláusula Terceira do Contrato Social – mov. 1.3) –, à época dos fatos determinava o art. 87 do Anexo X do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.080/2012, o seguinte sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária: ‘Art. 87. Ao estabelecimento industrial ou importador que promover saídas de aparelhos celulares e cartões inteligentes (Smart Cards e Sim Card) com destino a revendedores localizados no território paranaense é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às saídas subsequentes realizadas por estabelecimento atacadista, varejista ou prestador de serviços de telefonia móvel’ (Frisei).

Vê-se, então, que no caso a obrigação de pagar o tributo de ICMS, de fato, recai sobre as empresas remetentes dos bens destinados à comercialização, quais sejam, Ativaz Brazil Comércio, Importação e Exportação de Celulares LTDA. e Jah Win Importação e Exportação de Artigos Tecnológicos LTDA., eleitas como sujeitos passivos das respectivas obrigações, no sistema de substituição tributária. Visto isso, não se ignora que, tal como sustentado pela apelante, que “ao julgar o REsp. 931.727/RS, Relator o Ministro LUIZ FUX (DJe 14.09.2009), representativo da controvérsia, adotando importante lição doutrinária sobre a substituição tributária para frente, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que inexistir relação jurídico-tributária entre o substituído (no caso, a distribuidora) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituído e substituto (no caso, o fabricante), de modo que descebe a cobrança do valor remanescente de ICMS diretamente do substituído, cabendo, porém, a sua exigência do substituto” (REsp 1391265/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 17/02/2014 – destaquei).

Entretanto, para o fim de delimitar a aplicação do citado precedente, há que se distinguir duas situações distintas que revelam a melhor solução para o caso em debate. Senão, vejamos. A primeira se refere à atribuição ao substituído da responsabilidade pelo inadimplemento do tributo pelo substituto tributário, fundada na circunstância única de que está configurada a responsabilidade por substituição entre eles – o que, como visto, não é admitido pelo Superior Tribunal Justiça, tendo em vista que ‘a obrigação de pagar,

desde o início [ocorrência do fato gerador], é do responsável, ficando o contribuinte desonerado de quaisquer deveres' (SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 799). De outro modo, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, 'nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro'.

Por outro lado, a segunda situação trata da responsabilidade solidária do substituído por força de lei, nos moldes do art. 124, II, do Código Tributário Nacional. A saber: 'Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei'. (Destaquei).

Essas hipóteses de solidariedade consistem em responsabilidade por transferência, cuja definição é assim estabelecida por Eduardo Sabbag: 'Também intitulada responsabilidade derivada ou de 2º Grau, dá-se quando a terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, em razão de um evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei. Atribui-se a este terceiro o nome de 'responsável tributário', propriamente dito. Perceba que o 'responsável tributário' (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o 'substituto tributário' (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito. Portanto, após a ocorrência de um evento determinado (morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros), transfere-se o ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal, para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior. (...) Desse modo, é possível associar a responsabilidade por transferência aos arts. 130 a 134 do CTN, além dos casos de solidariedade tributária, previstos nos arts. 124 a 125'. (in *Manual de direito tributário*. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 811 a 812 – Destaquei).

Importa complementar, ainda, que, segundo Luciano Amaro, 'a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou vigilância (...) situações em que a lei impõe ao "terceiro" (...) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar a eventual omissão do contribuinte' (apud SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 813). Assim, diante da possibilidade de atribuição da responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato jurígeno, o legislador estadual, no art. 21, IV, "a" e "b", da Lei Estadual nº 11.580/1996, determina a responsabilidade solidária do substituído na hipótese de inadimplemento do tributo de ICMS-ST, no todo ou em parte, pelo substituto e de concorrência para a prática de infração à legislação tributária, 'in verbis': 'Art. 21. São solidariamente responsáveis em relação ao imposto: (...) IV - o contribuinte substituído, quando: (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) a) o imposto não tenha sido retido, no todo ou em parte, pelo substituto tributário; (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) b) tenha ocorrido infração à legislação tributária para a qual o contribuinte substituído tenha concorrido; (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) Em decorrência disso, também prevê o art. 20, IV, 'a' e 'b', do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.080/2012: 'Art. 20. São solidariamente responsáveis em relação ao imposto (art. 21 da Lei n. 11.580/1996): (...) IV - o contribuinte substituído, quando: a) o imposto não tenha sido retido, no todo ou em parte, pelo substituto tributário; b) tenha ocorrido infração à legislação tributária para a qual o contribuinte substituído tenha concorrido;' Registre-se que, em atenção ao princípio da especialidade, tal situação também é autorizada pelo art. 5º da Lei Complementar nº 87/1996, segundo o qual: 'lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo'. Destarte, como bem ponderado na r. sentença recorrida, a responsabilidade solidária da apelante tem fundamento no art. 124, II, do Código Tributário Nacional e, portanto, não se confunde com o simples fato de estar configurada a responsabilidade por substituição das empresas remetentes, eleitas como sujeito passivo das obrigações tributárias (1ª situação delimitada), nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, c/c [4] arts. 6º e 7º, ambos da Lei Complementar nº 87/1996.

Observe-se a conclusão do il. Magistrado: 'Não se há de confundir o regime de substituição tributária (sujeição passiva direta), no qual a legislador elege exclusivamente como contribuinte o substituto, com a responsabilidade por transferência (sujeição passiva indireta) imputada pela lei ao substituído que recebe a mercadoria mesmo ciente de que o substituto descumpriu a obrigação de recolher o tributo devido. Essa distinção tem amparo na letra dos arts. 121, parágrafo único, II, 124, incisos I e II, e 128, ambos do Código Tributário Nacional, c/c o art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996. Confira-se também o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho exposto em artigo dedicado ao tema: 'Ora, se assim é, tanto o "contribuinte" quanto o "substituto" são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da "substituição", dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência. Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar.'

Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva indireta dita 'por substituição'). Todos os 'responsáveis' – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de

pagar tributo que, originalmente, por força da lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma ‘transferência’ de responsabilidade)’ (Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária, in Revista FESDT, n. 4, Porto Alegre, julho/dezembro de 2009, p. 168).

O eg. Superior Tribunal de Justiça, examinando a questão, pronunciou-se por sua Segunda Turma em acórdão assim ementado: ‘TRIBUTÁRIO - PREVIDENCIÁRIO - FUNRURAL - AQUISIÇÃO POR INTERMEDIÁRIO NÃO PRODUTOR RURAL - FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI 8.212/91 - IRRELEVÂNCIA - AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL - CONCEITO: ART. 15, § 1º, DA LC 11/71 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR TRANSFERÊNCIA - RECURSO ESPECIAL PROVIDO - SUCUMBÊNCIA REVERTIDA - SÚMULA 168/TFR. 1. O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, b, da Lei Complementar nº 11/1971), de responsabilidade tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários. 2. O núcleo da regra tributária contida no art. 15 da LC 11/71 é a comercialização de produto rural, cujo conceito é definido no § 1º do mesmo dispositivo, sendo juridicamente irrelevante a aquisição do produto rural ter sido de produtor rural. 3. Recurso especial provido para rejeitar os embargos de devedor e manter a validade da certidão de dívida ativa. 4. Inversão da sucumbência, nos termos da Súmula 168/TFR’ (REsp 1344184/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 29/10/2012, grifei). Essa forma de responsabilidade por transferência foi regrada no âmbito do Estado do Paraná” (mov. 54.1 – grifos no original).

Nota-se que, a despeito da irresignação da recorrente quanto ao alegado enquadramento da responsabilidade por substituição como sujeição passiva indireta pelo Juiz singular – o que não é possível concluir a partir da interpretação do mencionado excerto –, a distinção feita entre ambas as responsabilidades segue a melhor técnica, o que levou à correta solução do impasse jurídico. Ademais, diferentemente do sustentado pela apelante, observa-se que o autor citado na r. sentença apenas defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade subsidiária ao substituído e não solidária – como ocorre no caso. A propósito, o seguinte trecho do artigo jurídico retirado das razões de recurso: ‘assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária’ (mov. 62.1). Sob referidos fundamentos, com fulcro no art. 489, § 1º, VI, do Código de Processo Civil, correta a conclusão do il. Magistrado ao afastar a aplicação do REsp. nº 931.727/RS (Temas nº 160 e 161), conforme se vê: ‘Há, pois, de fazer-se um distinguish em relação ao precedente constituído no julgamento do REsp. 931.727/RS (DJe 14.09.2009) pelo rito dos recursos repetitivos: a relação jurídico-tributária, como regra, será instaurada entre o Fisco e o substituto como sujeito passivo da obrigação (sujeição passiva indireta). Se, porém, o ente estadual ou distrital houver editado lei específica, poderá o substituído ser responsabilizado pela omissão em que tiver incorrido, nos termos da permissão dos arts. 121, parágrafo único, II, 124, incisos I e II, e 128, ambos do Código Tributário Nacional, c/c o art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996 (sujeição passiva indireta).’ (mov. 54.1).

Cumpre adicionar, ainda, que a questão apreciada por meio dos Temas 160 e 161 versa, especificamente, sobre a ‘inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (artigo 13, § 1º, II, ‘b’, da Lei Complementar 87/96)’. Daí porque fixaram-se as seguintes teses: (i) ‘o valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva (‘para frente’), à luz do artigo 8º, II, ‘b’, da Lei Complementar 87/96’ (Tema 160); e, (ii) ‘nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto’ (Tema 161). Portanto, uma vez que o entendimento consolidado por meio do REsp nº 931.727/RS (Temas 160 e 161) não trata, de forma expressa e suficiente, sobre a possibilidade de o legislador estadual atribuir ao substituído a responsabilidade solidária pelo inadimplemento do tributo de ICMS devido a título de substituição tributária, com fulcro no art. 124, II, do Código Tributário Nacional, não tem, tal entendimento, o condão de obstar a responsabilidade por transferência da apelante na espécie. Por consequência, não se estende à hipótese dos autos o posicionamento expressido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.391.265/RS, que, saliente-se, não detém caráter vinculante por quanto não submetido à sistemática dos recursos repetitivos. Conclui-se, então, que a recorrente é responsável solidária na espécie. Repise-se que referida solidariedade está em conformidade com as normas de regência anteriormente mencionadas, as quais não traduzem qualquer incompatibilidade entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Por derradeiro, convém citar que, no julgamento de recurso de Apelação Cível nº 0078046-47.2017.8.16.0014, também interposto pela ora agravante em circunstâncias análogas às dos autos, a 3ª Câmara Cível deste Tribunal de Justiça também decidiu no mesmo sentido: ‘I - APPELACAO CÍVEL. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL JULGADA IMPROCEDENTE. SUBSTITUÍDO QUE PASSA A SER RESPONSÁVEL SOLIDARIAMENTE PELO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. II. - ALEGAÇÃO DE QUE CONFORME O RESP. 931.727, O SUBSTITUÍDO NÃO TEM RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA COM O ESTADO REFERENTE AO ICMS. INCONGRUÊNCIA. III. - JULGAMENTO QUE NÃO AFASTA A POSSIBILIDADE DO ESTADO, POR MEIO DE LEI, DISCIPLINAR ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO. ART. 21, IV, ‘A’ E ‘B’ DA LEI

ESTADUAL N° 11.580/1996. PRECEDENTE.IV. - RECURSO NÃO PROVIDO" (TJPR - 3^a C.Cível - 0078046-47.2017.8.16.0014 - Londrina - Rel.: Desembargador Jorge de Oliveira Vargas - J. 07.05.2019).

E é este, a propósito, o posicionamento adotado pelas demais Câmaras Cíveis especializadas desta E. Corte em casos semelhantes: 'TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. execução fiscal. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA. REQUISITOS PREVISTOS NOS ARTS. 202 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E 2º DA LEI N° 6.830/80 RICMS-PR 2012, PREENCHIDOS. ILEGITIMIDADE PASSIVA E AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO. TESES RECURSAIS QUE NÃO PROCEDEM. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE PREVÊ A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS. ART. 124, DO CTN. SOLIDARIEDADE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECEBIMENTO DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONCORRÊNCIA DIRETA PARA O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ART. 21, INCISO IV DA LEI ESTADUAL N° 11.580/96. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO ÂMBITO DO STJ POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 931.727. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.' (TJPR - 3^a C.Cível - 0011745-92.2019.8.16.0000 - Londrina - Rel.: Desembargador José Sebastião Fagundes Cunha - J. 07.10.2019). 'TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS COMBUSTÍVEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (DISTRIBUIDOR) É O RESPONSÁVEL PELO ADIMPLEMENTO DO ICMS. DEVER DO SUBSTITUÍDO (AUTO POSTO), CONTUDO, EXIGIR, NA ENTREGA DA MERCADORIA, O COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, SOB PENA DE SE CONFIGURAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART.21, INC. IV, ALÍNEA 'D', DA LEI ESTADUAL N° 11.580/96, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI ESTADUAL N° 15.343/2006. SUBSUNÇÃO DA DISTRIBUIDORA A REGIME DIFERENCIADO NÃO COMPROVADO. SENTENÇA MANTIDA. IMPOSIÇÃO DE HONORÁRIOS RECURSAIS. APELO DESPROVIDO'. (TJPR - 2^a C.Cível - AC - 1719977-0 - Santo Antônio da Platina - Rel.: Juiz Carlos Mauricio Ferreira - Unânime - J. 05.07.2018). "APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS INCIDENTE SOBRE A COMPRA E VENDA DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PREVISÃO NO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO NOS TERMOS DO ART. 54, § 1º, CUMULADO COM O ART. 55, § 1º, INC. II, TODOS DA LEI ESTADUAL N. 11.580/96. INAPLICABILIDADE DA REGRA PREVISTA NO ART. 21, INC. IV, ALÍNEA 'D', DA LEI ESTADUAL N. 11.580/96, COM ALTERAÇÃO DADA PELA LEI ESTADUAL N. 15.610/2007. LEI EDITADA APÓS A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO REPRESTINATÓRIO DA LEI EDITADA POSTERIORMENTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ARGUIÇÃO DE QUE O IMPOSTO FOI PAGO QUANDO DA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. FATO JURÍDICO QUE NÃO POSSUI O CONDÃO DE AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO NÃO PAGAMENTO DO IMPOSTO. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO" (TJPR - 1^a C.Cível - AC - 1584180-4 - Tibagi - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - Por maioria - J. 07.02.2017). 'EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS.SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, XII, "B", DA CF C/C ART.6º DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 E LEI COMPLEMENTAR N° 11.580/1996. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. ART. 21, IV, "A" E "B", DA LEI 11.580/1996. MULTA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO INDICADA NO DOCUMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. ART. 55, § 1º, VIII, 'C', DA LEI ESTADUAL N° 11.580. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL DE ESTABELECIMENTO CUJA INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES ESTADUAL FOI CANCELADA 'EX OFÍCIO'. MULTA EM 40%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE. EMBARGANTE QUE NÃO TRAZ ELEMENTOS QUE DEMONSTREM EVENTUAL CUMULAÇÃO DA TAXA SELIC COM JUROS E CORREÇÃO. RECURSO DESPROVIDO." (TJPR - 1^a C.Cível - AC - 1164344-4 - Cascavel - Rel.: Desembargador Carlos Mansur Arida - Unânime - J. 22.04.2014). III – Voto, então, pelo conhecimento e desprovimento do recurso. Ante o exposto, acordam os Desembargadores da 2^a Câmara Cível do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ, por unanimidade de votos, em julgar CONHECIDO E NÃO-PROVIDO o recurso de Móveis Brasília. O julgamento foi presidido pelo Desembargador José Joaquim Guimarães Da Costa, sem voto, e dele participaram Desembargador Rogério Luis Nielsen Kanayama (relator), Desembargador Antonio Renato Strapasson e Desembargador Eugenio Achille Grandinetti. Curitiba, 28 de agosto de 2020. Rogério Luis Nielsen Kanayama".

Diante do elucidativo e didático voto, cujo teor abraço, concordando e me aliando com as suas conclusões, sobretudo, com a aplicação plena da figura da substituição tributária, rejeito o argumento do contribuinte quanto a tal tema.

Em relação ao argumento de aplicação de alíquota incorreta, frente a modificação ocorrida no exercício, da alíquota do ICMS de 17% para 18%, por força da alteração proporcionada na Lei 7.014/96, em seu artigo 15, inciso I pela Lei 13.461, de 10/12/15, Diário Oficial do Estado de 11/12/15, com efeitos a partir de 10/03/16, esclareço que o levantamento quantitativo foi adotado em um período de um ano, e não sendo possível se determinar com exatidão o momento em que as mercadorias teriam entrado ou saído do estabelecimento sem documentação fiscal, o legislador entendeu de considerá-las como ocorridas ao final do período de

levantamento, no caso presente, 31/12/2016.

Desta maneira, há de ser aplicada a alíquota vigente naquela data, ou seja, 18%, não podendo prosperar o argumento defensivo, bem como inexistindo qualquer previsão legal ou normativa de aplicação de alíquota em caráter “proporcional” às omissões apuradas, como postulado pelo contribuinte, o que me leva a desconsiderar o argumento defensivo, entendendo correta a aplicação da alíquota de 18% vigente à época dos fatos geradores.

Tais razões, fazem com que os alegados motivos para a nulidade do lançamento não podem subsistir, fazendo com o Auto de Infração esteja apto a ser apreciado no seu mérito.

Em relação a este, as infrações arroladas na autuação e objeto da contestação resultaram da aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apurada omissões de entradas (2016), o que resultou na presunção de omissão de saídas de mercadorias prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, devidamente apontado na infração 01, e os demais daí decorrentes.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta é a situação das infrações 01, 02 e 03, respectivamente.

Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica, uma vez que o exame, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Como já firmado, o procedimento fiscal que redundou no lançamento das infrações 01, 02 e 03, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta última, é a situação da infração apurada.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, como já dito, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odele Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o

“julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Conforme já registrado anteriormente, a acusação fiscal se enquadra em uma das presunções previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Impende registrar que a presunção, é uma das poucas hipóteses no Direito Tributário na qual se inverte a regra do ônus da prova, cabendo ao acusado provar a não realização do ato tido como infracional.

Pertinente, igualmente, observar que os dados numéricos do levantamento efetuado não foram contestados ou enfrentados pela defesa, que se limitou a enfrentar apenas sob o aspecto jurídico o lançamento.

Daí decorre que os dados constantes dos demonstrativos se apresentam como corretos, conforme verificação realizada por este relator, e como tal devem ser tidos, o que deságua na procedência da autuação.

Por outro lado, culpar ou atribuir a responsabilidade pelos valores apontados como omitidos a erros dos caixas de loja, ao digitar os códigos dos produtos ou as quantidades vendidas, carece de lógica, uma vez que os códigos de barra das embalagens são lidos por scanners acoplados ao equipamento emissor da nota fiscal eletrônica de consumidor, e, por outro lado, nenhum cliente se contentaria em pagar dois produtos e apenas receber um deles.

Tais argumentos, repito, primários e inadmissíveis numa rede de farmácias de caráter nacional, com um

número expressivo de lojas, demonstraria aos seus acionistas um descontrole total. De igual modo, a legislação, de acordo com o princípio da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se existisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, e conceitua, tipifica e determina as regras a serem aplicadas em relação ao ICMS, inexistindo ali, qualquer determinação de se desconsiderar pequenas quantidades ou valores omitidos quando da realização de levantamentos fiscais, e não poderia ser de outra maneira.

Ademais, o agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita a qualquer discricionariedade, senão da Lei, motivo para o não acolhimento do pedido do contribuinte autuado.

Logo, diante da ausência de elementos de provas que pudessem se contrapor a acusação para as infrações 01, 02 e 03 tenho as mesmas como procedentes.

Para a infração 04, diante do argumento de que as MVA aplicadas pelos autuantes não vigiam no período autuado, apesar de se tratar de argumento vago e abrangente, diante de não ter ficado claro se tal desconformidade alegada pela defesa era em relação a todos ou apenas em para alguns produtos, agravado pelo fato da informação fiscal, sucinta, não enfrentar tal questão, merece ser enfrentada.

Assim determina o artigo 289, § 17 do RICMS/12, na redação vigente à época dos fatos geradores (2015, janeiro e fevereiro de 2016) e tomados por base pelos autuantes para sustentar a infração:

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

(...)

§ 17. Os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo:

I - gêneros alimentícios: 15% (MVA ST original);

II - confecções, perfumarias, artigos de armário, artefatos de tecidos e mercadorias semelhantes: 20% (MVA ST original);

III - tecidos: 20% (MVA ST original);

IV - ferragens, louças, vidros e materiais elétricos: 20% (MVA ST original);

V - eletrodomésticos, móveis, aparelhos eletrônicos e material de informática: 25% (MVA ST original).

VI - jóias, relógios e objetos de arte 30% (MVA ST original);

VII - outras mercadorias 20% (MVA ST original)”.

Os autuantes lançaram a multa correspondente ao não recolhimento tempestivo da parcela de ICMS que deveria ser antecipado quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, em operações interestaduais, não se tratando de cobrança de imposto, esclareço.

Analisando a mídia de fl. 27, verifico em relação ao produto “Deo Colônia S. Alfazema 118”, terem os autuantes aplicado o percentual de MVA de 60%, quando deveria ser 20%, conforme previsão da legislação já vista acima, para os meses de janeiro e fevereiro de 2016, o que requer os necessários ajustes.

Pilhas, baterias de pilhas elétricas e similares, de NCM 8506, a substituição tributária vigorou até 31/01/2015, período não abarcado pela fiscalização, devendo ser ajustada a MVA.

Já para sabonete, a NCM 3401 se encontrava na lista de sujeita a substituição tributária prevista até 31/01/2015, período não abrangido pela fiscalização, nos itens 25.3 “sabões em barras, pedaços ou figuras moldados -3401.19” e 25.4 para “sabões ou detergentes em pó, flocos, palhetas, grânulos ou outras formas semelhantes”, o que não é o caso, para 2015, o que implica em mudança no percentual de 60% para 20%, em cumprimento a regra normativa acima enunciada.

Foram constatados lançamentos para produtos como “lenços umedecidos” com mesma NCM 3401, que não se encontravam na lista daqueles sujeitos a substituição tributária, o que também fez com que a MVA fosse ajustada.

Mesma situação no ano de 2015, para as NCM 1901, 9019 e 8214, que, apesar de terem previsão no Anexo 1 ao RICMS/12 para substituição tributária, são de produtos diversos, pois não se enquadram como mistura para farinha de trigo e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas, banheiras de hidromassagem, nem apontador de lápis, respectivamente, o que, de igual modo, incorreu em alteração do demonstrativo, elaborado pelos autuantes, com mais de treze mil (13.000) lançamentos.

A NCM 3303, por exemplo, que no ano de 2016, no período autuado, passou a ser submetida à substituição tributária, pela inserção das mesmas no Anexo 1 ao RICMS/12, (itens 19.1 e 19.2, na sessão dedicada a vendas pelo sistema “porta a porta”), razão de deverem as MVA aplicadas ser alteradas, pois esta atividade não é exercida pela autuada. Mesma situação para as mercadorias de NCM 3305, (itens 19.11, 19.12, 19.13 e 19.14), devendo ser alterados os percentuais de MVA lançados, o mesmo ocorrendo com as NCM 3304, 3401 (itens 19.20, 19.21, 19.22 e 19.23).

Ainda que a título exemplificativo, menciono terem sido alterados os valores de MVA no ano de 2015, para os produtos de NCM 0402, 0409, 0410, 0813, 0910, 1211, 1901, 2007, 3301, 3304, 3305, 3401, 3503, 3808, 3822, 4818, 6115, 6117, 6406, 6505, 6704, 6806, 8203, 8213, 8506, 8509, 9004, 9019, 9025, 9615, 9616, dentre outros, sendo estes os mais significativos.

Estes são apenas alguns exemplos, dos vários verificados, e tendo em vista o fato de estarem os demonstrativos em formato excel, bem como a omissão dos autuantes em enfrentar a questão quando da informação fiscal, o que vem se constituindo em rotina na fiscalização, ao argumento de não terem entendido a tese defensiva, atitude contrária àquela prevista no artigo 127, § 7º do RPAF/99, e tendo em vista o princípio da celeridade processual, faço os devidos ajustes no levantamento, considerando o percentual estabelecido na legislação para todos os produtos, diante do portfólio daqueles comercializados pela empresa autuada, motivo pelo qual a infração 04 é parcialmente subsistente, em R\$42.748,77, conforme demonstrativo abaixo, elaborado a partir dos ajustes realizados naquele inserido na mídia de fl. 27:

2015	Valor da Multa
Setembro	R\$ 16.172,95
Outubro	R\$ 7.807,96
Novembro	R\$ 4.983,29
Dezembro	R\$ 6.195,36

2016	
Janeiro	R\$ 3.939,04
Fevereiro	R\$ 3.650,17

Quanto ao pedido de cancelamento da multa formulada pela defesa, lembro não ser da competência deste órgão, pelo fato de que após a promulgação da Lei 12.605/12, vigente a partir de 15/12/2012, a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal contida no artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogada, ao passo que a Lei 14.183, de 12/12/19, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, revogou o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96, o qual continha a possibilidade de redução ou dispensa se multa por descumprimento de obrigação acessória.

Desta maneira, resta prejudicado o pleito do sujeito passivo, por impossibilidade de atendimento, conforme visto acima.

Frente aos expostos argumentos, tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 5.604,56 Procedente

Infração 02 R\$ 2.516,67 Procedente
Infração 03 R\$ 195,07 Procedente
Infração 04 R\$42.748,77 Parcialmente Procedente

Os advogados da recorrente interpuseram o Recurso Voluntário nas fls. 114 a 148, tecendo os mesmos fatos da peça impugnativa referendada na decisão de piso.

Inicialmente requer que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente por meio do DT-e e, cumulativamente, direcionadas ao endereço do estabelecimento físico da Recorrente. Tempestivamente descreve as infrações imputadas novamente.

Disse que demonstrou que a autuação não merece prosperar, levando em consideração: “*a (i) irrelevância das diferenças apuradas em relação à quantidade total de operações realizadas no período; a (ii) impossibilidade de cobrança do imposto em razão da suposta omissão de entrada de mercadorias; a (iii) nulidade do lançamento pela aplicação de alíquota de 18% para todo o período objeto do auto de infração; a (iv) incoerência da multa formal aplicada em razão da falta de recolhimento do imposto em situação em que não há falta de recolhimento do ICMS; a (v) necessidade de relevação ou redução da multa em razão da inexistência de prejuízo ao erário; a (vi) desnecessidade de multa formal sobre o não recolhimento do ICMS-Antecipação; bem como o (vii) equívoco na aplicação do percentual da margem de valor agregado imposta pela legislação no cálculo do ICMS-Antecipação*”.

Reproduz a ementa da 2ª JJF e verificou a Procedência Parcial do Auto de Infração, sendo reduzida a infração 4.

Para as infrações 1 e 2 - entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, discorre que a imputação 2 jamais poderia ter ocorrido, haja vista que a **substituição tributária deve ser prevista em Lei Complementar**, o que não ocorreu no presente caso concreto, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “b” da Constituição Federal. Reproduz entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no recente julgamento da Repercussão Geral de Tema 456, conforme RE nº 598.677 do Ministro Relator Dias Toffoli.

Aponta também o entendimento sedimentado no STF, para a legislação baiana que adota o fato gerador presumido previsto no artigo 6º, inciso IV e artigo 23, inciso I da Lei Ordinária nº 7.014/96, onde alega que inexiste lei complementar federal sobre o tema. Assim, a designação da Recorrente como substituta tributária, fundada em legislação ordinária, é inconstitucional, em virtude de a matéria ser reservada à Lei Complementar federal.

Requer que seja reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança e o consequente cancelamento do débito consubstanciado no AIIM ora em debate.

Defende pela **inexistência de ST para diversas operações da autuadas**. Diz que a autuação é pela cobrança antecipada ou por solidariedade de ICMS incidente sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária, no entanto, afirma que na decisão de piso se pautou dizendo que diversas mercadorias não estavam sujeitas à substituição tributária no momento do fato gerador.

Contesta que ser inadmissível a manutenção da cobrança do ICMS-ST tendo sido reconhecida a inexistência de legislação vigente, no momento do fato gerador, que ampare a responsabilidade tributária, conforme o dispõe o art. 8º, §4º, I, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, pois a antecipação pode recair sobre operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST ou cujo destinatário não esteja inscrito ou esteja desabilitado perante os cadastros do Estado da Bahia. No entanto, para muitas operações autuadas, não se verifica qualquer uma das duas condições legais, na medida em que a Recorrente (destinatária) está com a inscrição regular no Estado e muitas mercadorias não estavam sujeitas à substituição tributária no momento do fato gerador.

Requer que seja declarada nula a autuação ou, caso assim não entendam que, sejam baixados os autos em diligência para que sejam excluídas todas as operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária.

Questiona sobre a **alteração do percentual da Margem de Valor Agregado (MVA) imposto**

pela legislação no cálculo do ICMS por antecipação. Alega erro material da autuação, pois viola aos artigos 145, 146 e 149 do CTN, o que impossibilita a revisão do lançamento fiscal.

Roga pelo princípio da eventualidade, pois pede que a autuação seja anulada, na medida em que o D. julgador *a quo* alterou critério quantitativo material do Auto de Infração quando reduziu o MVA aplicado em diversas operações autuadas.

Lembra que o CTN dispõe sobre os requisitos para que se proceda à revisão do lançamento, bem como restringe à competência da Autoridade Administrativa para tanto. Acrescenta que a revisão de ofício deve ser aplicada em caráter excepcional, em respeito ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário, já que cabe à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador, bem como determinar os aspectos da obrigação tributária, nos termos do artigo 142 do CTN.

Disse que pela dos dispositivos legais, verifica-se que o lançamento pode ser revisto quando ocorrer (i) erro de fato, ou seja, quando, à época do lançamento, o ente tributante não tiver conhecimento de situações fáticas que possam afetar o lançamento tributário, fato este absolutamente inaplicável aos presentes autos, hipótese em que a revisão apenas poderá ocorrer enquanto não transcorrido o prazo decadencial e (ii) erro de direito, quando a alteração decorrer de decisão administrativa e judicial que modifique os critérios jurídicos adotados pela Autoridade Fiscal na lavratura do Auto de Infração, situação está que impede a revisão do lançamento para fatos geradores pretéritos.

Acosta jurisprudência do STJ (*REsp 1.130.545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011*) onde verifica o erro de direito e, portanto, aquele que torna o lançamento imutável, decorre da má interpretação do texto de lei, isto é, “*O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada*”.

Fala que a Autoridade Fiscal interpretou equivocadamente a norma geral e abstrata e a aplicou a MVA incorretamente à hipótese concreta e individual, nenhum fato fora informado eivado de vício ou inconsistência pela Recorrente que pudesse ocasionar esta má interpretação do texto legal. Afirma ser inadmissível que o D. julgador a quo atue como se Autoridade Fiscal fosse e proceda à revisão do lançamento fiscal, reservado à Autoridade Fazendária. Junta jurisprudência também do STJ (*REsp 1303543/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2012, DJe 11/04/2012*).

Sustenta a impossibilidade de revisão do lançamento fiscal, em razão da sua competência ser reservada ao Poder Executivo.

Para os argumentos da infração 1, alega **inexistência da responsabilidade tributária nas operações interestaduais, no qual desrespeitou aos Protocolos ICMS 18/1985 e 105/2009**. Frisa que a exigência de ICMS-ST sobre operações interestaduais, depende da celebração de acordo entre os Estados em que estiverem localizados remetente e adquirente, nos termos do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996.

Destaca que a autuação objetiva a cobrança de ICMS-ST incidentes sobre operações internas e interestaduais, oriundas do Estado de São Paulo, com medicamentos, produtos de higiene pessoal, produtos de toucador, pilhas etc.

Pontua que o objetivo de regulamentar o artigo 9º da LC 87/96, Estados da Bahia e de São Paulo celebraram os Protocolos ICMS 18/1985 e 105/2009, especificamente para tratar de operações com produtos farmacêuticos e pilhas e baterias, relacionados nos anexos dos referidos Protocolos. Disse que os mencionados acordos, os Estados da Bahia e de São Paulo não atribuíram a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao destinatário das mercadorias, isto é, à Recorrente.

Pondera que os Secretários de Fazenda de ambos os Estados acordaram pela atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento ao industrial ou importador, sendo que não há qualquer exceção nos Protocolos que autorize a autuação da Recorrente, na medida em que ela

não é industrial ou importadora de qualquer das mercadorias relacionadas nos anexos A e B do Auto de Infração.

No que tange às operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador, não foi celebrado qualquer pacto entre os Estados da Bahia e de São Paulo que autorize a cobrança do imposto incidente por substituição tributária, no que tange ao item 1 da autuação.

Pede que, considerando que (i) os Protocolos celebrados não atribuíram a responsabilidade tributária à Recorrente e (ii) para parte dos produtos autuados não foi firmado qualquer acordo entre São Paulo e Bahia, requer seja cancelada a cobrança sobre as operações interestaduais.

Trouxe argumentos em relação ao **levantamento quantitativo (infrações 1, 2 e 3)**. Explica que a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração com base em levantamento físico das mercadorias constantes do estoque da Recorrente, registradas em seus arquivos eletrônicos. De acordo com o levantamento feito pelas Autoridades Fiscais, foi constatado que a Recorrente teria omitido entrada de mercadorias no ano de 2016.

Disse que os fiscais apuraram, no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2016 o estoque inicial da Recorrente, somaram as mercadorias que entraram em seu estabelecimento, subtraíram as mercadorias que saíram e subtraíram o montante das mercadorias registradas no estoque final, com base em seus registros de entrada e saída.

Esclarece que, em termos contábeis, o resultado dessa operação deveria ser igual a zero. Ou seja, o valor do estoque inicial, somadas as entradas e subtraídas as saídas, deve ser igual ao valor do estoque final. Assevera que para os produtos autuados, o valor dessa conta foi inferior a zero, a Fiscalização entendeu que as saídas de mercadorias registradas nos arquivos da empresa eram superiores às suas entradas e, neste sentido, presumiu que a Recorrente teria promovido entrada de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Elabora a planilha exemplificativa, utilizando o produto EPAREMA LAR.1X10ML (Cód. 1-353086) com base nos números apontados pela própria Fiscalização:

EPAREMA LAR.1X10ML (Cód. 1-353086)							
Estoque Inicial em 31.12.2015	+	Entradas	-	Saídas	-	Estoque Final em 31.12.2016	Diferença Apurada
						31.12.2016	
58		180		137		102	-1

Observou que, segundo a Fiscalização, a Recorrente teria registrado, em sua documentação fiscal, um número maior de saída de mercadorias do que o número de entradas e, por isso, a Fiscalização considerou que essa diferença de 1 unidade representa a entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

Destaca que as apurações feitas pela Fiscalização tomaram por parâmetro a quantidade de cada um dos produtos, de acordo com os seus respectivos códigos. Além disso, foram confrontados os arquivos magnéticos relativos ao inventário com os registros de entrada e saída de mercadorias.

Esclarece que como se deram as apurações fiscais sobre as diferenças registradas nos documentos fiscais eletrônicos da Recorrente.

Reporta-se sobre a **operação de varejo, pois a irrelevância das diferenças apuradas em relação à quantidade total de operações realizadas no período**. Afirma ser uma empresa que atua no ramo de varejo de produtos farmacêuticos, remédios, cosméticos, perfumes, etc. e, em razão do seu tipo de atividade, opera com inúmeros produtos diferentes, de códigos diversos, em centenas de operações de vendas de mercadorias, diariamente.

Pontua que a Decisão piso argumenta que a Recorrente tenta “culpar ou atribuir a responsabilidade pelos valores apontados como omitidos a erros de caixas de loja, ao digitar os códigos dos produtos ou as quantidades vendidas”. Entretanto, o objetivo da Recorrente não é “atribuir a responsabilidade” aos erros de caixa, mas apenas destacar que, em razão da própria dinâmica da atividade da Recorrente (inúmeras operações e produtos), é plenamente possível e

normal que ocorram alguns pequenos erros no momento em que os caixas das lojas realizam o registro das compras, como, por exemplo, erro no código do item ou na quantidade do produto.

Sustenta que não se trata de “descontrole total” da rede de farmácias, mas, apenas, de pequenos erros que são absolutamente normais e corriqueiros na atividade de varejo de farmácias e supermercados e podem ser objeto de correções e ajustes no estoque, contanto que representem uma porcentagem baixa, dentro do volume de operações da loja.

Argui que há pequenas incorreções formais nos estoques, insignificantes dentro da movimentação total dos produtos comercializados, e que representam a necessidade de meros ajustes no inventário, não faz o menor sentido a rigidez imposta pela digníssima Fiscalização. Para que se verifique essa insignificância, basta uma análise do volume de operações (entradas e saídas de mercadorias) para cada um dos produtos, constantes da planilha do Sr. Agente Fiscal. Com efeito, para o produto utilizado exemplificativamente EPAREMA LAR.1X10ML (Cód. 1-353086), verifica-se de pronto a total insignificância das diferenças apuradas.

Exemplifica que ao receber um total de 180 unidades do produto EPAREMA LAR.1X10ML (Cód. 1-353086) e realizou a venda de 137 unidades. Para este produto, o Fisco apurou somente a insignificante diferença de 1 unidade, que representa 0,55% da movimentação total deste produto no período, o que é absolutamente normal, aceitável, corriqueiro, dentro de uma atividade de varejo. Para a mesma situação o produto OMEPRAZOL 20MG TE.56CP (Cód. 1-521957), para o qual realizou a venda de 195 unidades e o Fisco apurou uma diferença de somente uma unidade. Ou seja, essa diferença representa 0,51% das movimentações, o que, como dito, é absolutamente comprehensível e justificável.

Repete que não está alegando que recebeu mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e que isso deveria ser relevado, o que esclarece é que tais diferenças decorrem de pequenos erros e inconformidades no registro das operações pelos caixas da loja que são praticamente impossíveis de serem detectados.

Por se tratar de irrelevantes diferenças, que não decorrem da entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, não faz o menor sentido que seja mantida cobrança, devendo o auto de infração ser integralmente cancelado.

Impugna pela **impossibilidade de cobrança do imposto em razão da suposta omissão de entrada de mercadorias**. Disse que, apesar do Fisco ter constatado a omissão de entradas, lavrou o auto de infração não somente para aplicar multa ao Contribuinte, mas também para cobrar o imposto que considerou devido na operação.

Sustenta ser absolutamente incorreta a cobrança de ICMS nas situações em que a Autoridade Fiscal apura, por qualquer meio – inclusive levantamento quantitativo – a omissão de entrada de mercadorias. Isso porque o ICMS somente é devido quando da saída da mercadoria do estabelecimento dos contribuintes. Em outras palavras, de acordo com o inciso IV, do § 4º, artigo 4º da Lei nº 7.014/96, as “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, por presunção legal, são consideradas fato gerador do ICMS. A acusação fiscal está embasada em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, possibilitando ao sujeito passivo demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

Assinala que o referido auto de infração cobra o ICMS sem a ocorrência de fato gerador. Isto porque, em que pese as entradas de mercadorias ou bens não registradas sejam presunção para a ocorrência do ICMS, cumpre destacar que o objetivo da defesa é demonstrar que não se pode falar na ocorrência do fato gerador do ICMS na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas somente em suas saídas. Assim, se não há a ocorrência do fato gerador, não há que se falar na cobrança do imposto. Este entendimento, inclusive, foi reconhecido pelo próprio acórdão recorrido, onde o Julgador esclarece que “efetivamente, a entrada de mercadoria não vem a se constituir em fato gerador do imposto” - fls. 06 do acórdão. Ou seja, referido Auto de Infração representa verdadeira afronta ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Chama atenção para o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento do

contribuinte, sendo exceção, disposta no parágrafo primeiro, incisos I e III do artigo supramencionado, a tributação na entrada da mercadoria.

Aponta que o legislador elencou apenas duas situações em que o ICMS é devido na entrada, sendo elas: i) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade e ii) sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gases dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Discorre que o presente caso não se enquadra em nenhuma das duas exceções mencionadas, uma vez que se trata da mera aquisição de mercadorias em território nacional e, por isso, o ICMS é devido na saída das mercadorias e não na entrada. Ou seja, o presente auto de infração representa a cobrança de imposto sem a ocorrência do fato gerador, em total afronta ao art. 2º da LC 87/96.

Pontua que o art. 4º da LC 87/96 dispõe que o contribuinte do ICMS é aquele que realiza, com habitualidade ou intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, ou seja, quem promove a saída de mercadorias. Conclui que, nas operações autuadas, o ICMS era devido por quem promoveu a saída das mercadorias, no caso, os fornecedores da Recorrente.

Ressalta que a improcedência da cobrança do ICMS na suposta omissão de entrada de mercadorias, apurada em levantamento quantitativo, vale tanto para os produtos sujeitos ao regime de recolhimento normal como para os produtos sujeitos ao regime de antecipação, pois nas duas situações (ICMS regime normal e ICMS-ST) o imposto é devido pelo vendedor das mercadorias e não pelo adquirente. Neste sentido, em qualquer uma das duas situações, não poderia ter havido a cobrança do ICMS, como pretende a digníssima Fiscalização.

Com relação à solidariedade, a 2ª JJF menciona, no acórdão recorrido, o artigo 6º da Lei nº 7.014/96, que determina que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhada da documentação fiscal exigível. Entretanto, no auto de infração, a Autoridade Fiscal sequer cita dispositivo legal, que possibilitaria a cobrança do ICMS por solidariedade do adquirente na entrada das mercadorias, evidenciando-se a patente ilegalidade da autuação.

Disse que resta demonstrado, a designação da Recorrente como substituta tributária, fundada em legislação ordinária (o que é o caso dos autos), é constitucional, em virtude de a matéria ser reservada à Lei Complementar federal. Além disso, ainda que o Fisco houvesse enquadrado a cobrança por solidariedade no interesse comum, o que se admite somente para argumentar, deve-se dizer que o STJ possui entendimento consolidado no sentido de que o “interesse comum” refere-se às “*pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa*”. Acosta palavras do STJ (AREsp 1198146/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2018, DJe 18/12/2018) no qual rechaça qualquer possibilidade de cobrança do ICMS dos adquirentes por solidariedade, com base na suposta existência de interesse comum.

Reafirma que tem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na entrada das mercadorias autuadas, nem como contribuinte, nem como responsável solidária, pois não é parte legítima da obrigação tributária que o Fisco pretende autuar. Em resumo, está aqui, tratando de um auto de infração que não somente cobra o ICMS sem a ocorrência do fato gerador, como também elege o sujeito passivo equivocado.

Destaca que o fato de tais produtos estarem sujeitos ou não ao regime de substituição tributária em nada altera a ilegalidade da cobrança. Tanto o “ICMS-ST” como o “ICMS-operação própria” são devidos na saída das mercadorias do estabelecimento remetente; nas duas situações, o imposto é devido pelo vendedor das mercadorias e não pelo adquirente; em ambos os casos a base de

cálculo é o valor da saída das mercadorias do estabelecimento do contribuinte/responsável.

Pede pelo cancelamento da cobrança.

Defende quanto à **aplicação de alíquota de 18% para todo o período objeto do Auto de Infração**. Alega nulidade do lançamento. Explica que a alíquota de 18% somente teve vigência a partir de 10/03/2016, após o advento da Lei nº 13.461/2015, que alterou a redação do inciso I, do art. 15 da Lei nº 7.014/96, não sendo possível a utilização desta alíquota para todo o período autuado. Neste sentido, até a data de 09/03/2016, era aplicável a alíquota de 17%.

Como o auto de infração foi elaborado com base nas diferenças totais apuradas no período, por meio de levantamento quantitativo, a Autoridade Fiscal acabou ignorando o fato de que, para parte do período objeto do levantamento, era aplicável a alíquota de 17%. Acrescenta que a alegação do acórdão recorrido no sentido de que o levantamento quantitativo foi adotado em um período de um ano e que, portanto, deverá ser aplicada a alíquota de 18%, vigente à época, não merece prosperar.

Esclarece que ao lavrar o Auto de Infração, a Autoridade Fiscal deveria ter verificado o período de vigência da alíquota de 17%, fazendo com que ela incidisse sobre as diferenças apuradas, proporcionalmente ao período autuado.

Aponta contradição no r. acórdão recorrido, pois em outro momento, o Julgador de Primeira Instância confirma a alegação da Recorrente, quando menciona que, “*no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica*” – fls. 16.

Sustenta que, ao não realizar o levantamento quantitativo da forma correta, a Autoridade Fiscal acabou infringindo o princípio da legalidade e da segurança jurídica, gerando a nulidade do lançamento, razão pela qual ele deverá ser integralmente cancelado.

Reporta-se quanto à **incoerência da multa formal de 60% aplicada em razão da falta de recolhimento do imposto em situação em que não há falta de recolhimento do ICMS**. Chama atenção para o fato de o Auto de Infração constatar que não houve falta de recolhimento do imposto, mas, mesmo assim, aplica multa em razão de um imposto que não deixou de ser recolhido.

Discorre sobre a hipótese de multa por fundamento do não recolhimento do ICMS e que tem base de cálculo o montante não recolhido do imposto, o que há uma verdadeira impossibilidade da sua aplicação ao caso da Recorrente em que não houve falta de pagamento do imposto.

Reafirma que não faz o menor sentido que se aplique multa formal, calculada com base em falta de recolhimento do ICMS, se o imposto foi recolhido, conforme reconhecido pela própria Fiscalização. É absolutamente patente a incoerência do auto de infração lavrado. Pede pelo cancelamento deste item.

Argumenta pela **inexistência de prejuízo ao erário, pois pede que se releve ou reduza a multa aplicada**. Pontua que a multa deve guardar uma relação de proporcionalidade entre a conduta infracional do sujeito passivo, o dano causado aos cofres públicos e a penalidade aplicável. Disse que o FISCO agiu dando o mesmo tratamento a contribuintes que se encontram em situações completamente diferentes. Independentemente de o contribuinte recolher o imposto ou não, será aplicada a ele a mesma penalidade.

Afirma que esta situação viola o princípio da isonomia, com este tratamento idêntico entre os contribuintes que possuem situações completamente diferentes, o Fisco também desincentiva os sujeitos passivos que recolhem os seus tributos normalmente, já que eles terão um tratamento penal idêntico aos contribuintes que deixam de recolher o ICMS aos cofres públicos.

Sustenta que deve ser a penalidade relevada ou reduzida, por a suposta infração da Recorrente não representar qualquer tipo de prejuízo ao Erário.

Discerne sobre a **multa formal do não recolhimento do ICMS por antecipação**. Pontua que a

operação executada pela Recorrente não causou qualquer prejuízo ao Erário Estadual, na medida em que, como restará evidenciado a seguir, o mero equívoco formal cometido pela empresa resultou em um recolhimento a maior do ICMS-Antecipado.

Afirma que ao receber as mercadorias em seu estabelecimento – tanto aquelas oriundas de operações internas quanto de operações interestaduais -, é obrigada, em virtude do disposto no artigo 294 do Decreto Estadual nº 13.780/2012, a recolher o ICMS por Antecipação em relação às aquisições de produtos que não são alcançados pela substituição tributária.

Disse que acabou executando operação cuja carga tributária final é superior àquela que a Fiscalização Estadual busca exigir contra a empresa.

Pede a elucidação sobre o modo como se executou a operação realizada pela Recorrente:

- I. *Na entrada das mercadorias em seu estabelecimento em território baiano, a Recorrente se apropriou do crédito de ICMS, tanto nas operações interestaduais quanto nas internas;*
- II. *Após a entrada, a Recorrente utilizou, equivocadamente, o código incorreto para a Antecipação do ICMS, tendo realizado o recolhimento antecipado com o cálculo da operação final (Substituição Tributária – Final), aplicando a Margem de Valor Agregado (“MVA”) aos valores das mercadorias;*
- III. *Ato contínuo, em razão de ter lançado incorretamente o código da Antecipação Tributária, acabou, por sua vez, se creditando do valor pago a título de ICMS-Antecipação Parcial, anulando-se o débito tributário;*
- IV. *Ao final, a Recorrente, na operação final relativa à venda de mercadorias, acabou debitando o valor do ICMS devido, compensando-o, na apuração do imposto estadual, com o crédito decorrente da entrada (em virtude do princípio da não cumulatividade, na forma do artigo 25 da Lei Complementar Federal nº 87/19963).*

Trouxe ilustrações no qual demonstra cada etapa da operação executada, com a verificação, ao final, da carga tributária resultante – fl. 146.

Explica que o recolhimento do ICMS nesta operação, no entendimento da Fiscalização Estadual, deveria ter sido tão somente antecipado no momento em que ocorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento da empresa, sem que houvesse a metodologia de crédito/débito, o que não se mostra vantajoso ao próprio Erário Estadual e, inclusive, demonstra que não houve qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

Trouxe quadro ilustrativo da tributação da operação da empresa de acordo com o entendimento da Fiscalização Estadual, com a carga tributária considerada ao final – fl. 147, que demonstra a carga tributária resultante de cada uma das operações, resta evidente que a Recorrente, em decorrência do equívoco cometido, acabou sendo mais onerada do que seria caso tivesse observado o entendimento da Fiscalização: “*DIFERENÇA DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES: R\$ 0,47*”.

Pontua que a aludida quantia paga a maior pela Recorrente representa um acréscimo de quase de 30% do valor do ICMS que seria devido caso tivesse realizado apenas recolhido o ICMS por Antecipação. Em outras palavras, sustenta que não há qualquer prejuízo ao Fisco Estadual caso se considere o recolhimento da Recorrente, o qual, inclusive, foi efetuado a maior que o efetivamente devido.

Por fim, pede e requer que sejam acolhidas as suas razões e, consequentemente, seja reformada a decisão de 1ª Instância para cancelar integralmente o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Lucas Azevedo Fonseca - OAB/SP nº 384.875.

VOTO

No presente Auto de Infração, em fase recursal, o contribuinte se contrapõe sobre a decisão recorrida que a 2ª JJF julgara pela Procedência Parcial referente a quatro imputações, sendo mantida as infrações 1, 2 e 3, e, reduzida a 4, sob o argumento de que foram ajustadas algumas

MVAs em relação à alguns produtos.

Informo que como o contribuinte/recorrente trouxe as mesmas razões interposta no Auto de Infração nº 2797570008202, de minha relatoria, portanto, reproduzo os mesmos fatos. Também informo que a autuação feita contra o contribuinte em vários Autos de Infração lavrados, são estabelecimentos diferentes com inscrições estaduais distintas.

As infrações imputadas ao contribuinte, existem duas por falta de recolhimento do imposto, por levantamento quantitativo de estoque, sendo a primeira pela responsabilidade solidária, a segunda por antecipação tributária, na qual o sujeito passivo é responsável e, as outras duas infrações são de multas percentuais por antecipação de responsabilidade solidária, a terceira é desacompanhada de documentação fiscal e escrituração e, a última e quarta, são mercadorias sujeitas a ST com saída posterior sem o decido pagamento antecipado.

Pontuo que as alegações de nulidade e de mérito se confundem, assim, farei conclusões aos dois fatos juntamente proferindo entendimento que se segue:

Nas alegações defensivas e recursais, que informo desde já que são as mesmas, as razões recursais é réplica da peça defensivas, a diferença é que na peça recursal rebate a decisão recorrida e nega toda a autuação. No entanto, reproduzo, resumidamente as alegações:

- Na imputação 2 afirma que não ocorreu em vistas a ST com a previsão da Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “b” da CF. Discorre que há entendimento sedimentado no STF;
- Defende pela inexistência de ST para diversas operações da autuadas, afirma que na decisão de piso se pautou dizendo que diversas mercadorias não estavam sujeitas à ST no momento do fato gerador, sendo que pede que se ampare a responsabilidade conforme o dispõe o art. 8º, §4º, I, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, pois a antecipação podem recair sobre operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST ou cujo destinatário não esteja inscrito ou esteja desabilitado perante os cadastros do Estado da Bahia. Requer a anulação ou baixa em diligência para que sejam excluídas todas as operações com mercadorias não enquadradas no regime de ST.
- Questiona sobre a alteração do percentual da Margem de Valor Agregado (MVA) imposto pela legislação no cálculo do ICMS por antecipação, sendo que alega erro material da autuação, pois viola aos artigos 145, 146 e 149 do CTN, o que impossibilita a revisão do lançamento fiscal. Roga pelo princípio da eventualidade, pois pede que a autuação seja anulada, na medida em que o D. julgador *a quo* alterou critério quantitativo material do Auto de Infração quando reduziu o MVA aplicado em diversas operações autuadas;
- Na infração 1, alega inexistência da responsabilidade tributária nas operações interestaduais, no qual desrespeitou aos Protocolos ICMS 18/1985 e 105/2009, firmados entre os Estados da Bahia e de São Paulo para não atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao destinatário das mercadorias. Frisa que a exigência de ICMS-ST sobre operações interestaduais, depende da celebração de acordo entre os Estados em que estiverem localizados remetente e adquirente, nos termos do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996, tendo a cobrança de ICMS-ST incidentes sobre operações internas e interestaduais com medicamentos, produtos de higiene pessoal, produtos de toucador, pilhas etc. Alega ainda que nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador, não foi celebrado qualquer pacto entre os Estados da autuação que autorize a cobrança do imposto incidente por ST. Pede pela consideração de: “(i) os Protocolos celebrados não atribuíram a responsabilidade tributária à Recorrente e (ii) para parte dos produtos autuados não foi firmado qualquer acordo entre São Paulo e Bahia, requer seja cancelada a cobrança sobre as operações interestaduais”.
- Em relação ao levantamento quantitativo (infrações 1, 2 e 3). Explica que a autuação foi com base em levantamento físico das mercadorias constantes do estoque da Recorrente, registradas em seus arquivos eletrônicos. Argumenta que no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2016 o estoque inicial e final, feitos pela fiscalização, estão inconsistentes, pois assinala que o

resultado dessa operação deveria ser igual a zero. Ou seja, o valor do estoque inicial, somadas as entradas e subtraídas as saídas, deve ser igual ao valor do estoque final. Assevera que para os produtos autuados, o valor dessa conta foi inferior a zero, a Fiscalização entendeu que as saídas de mercadorias registradas nos arquivos da empresa eram superiores às suas entradas e, neste sentido, presumindo que teria promovido entrada de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais. Destaca que em razão da própria dinâmica da atividade é normal que ocorram alguns pequenos erros no momento em que os caixas das lojas realizam o registro das compras, como, por exemplo, erro no código do item ou na quantidade do produto.

- Impugna pela impossibilidade de cobrança do imposto em razão da suposta omissão de entrada de mercadorias. Sustenta ser absolutamente incorreta a cobrança de ICMS nas situações em que a Autoridade Fiscal apura, por qualquer meio – inclusive levantamento quantitativo – a omissão de entrada de mercadorias. Explica que o ICMS somente é devido quando da saída da mercadoria do estabelecimento dos contribuintes e de acordo com o inciso IV, do § 4º, artigo 4º da Lei nº 7.014/96, as “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, por presunção legal, são consideradas fato gerador do ICMS. Assinala que o referido auto de infração cobra o ICMS sem a ocorrência de fato gerador, pois as entradas de mercadorias ou bens não registradas não se pode falar na ocorrência do fato gerador do ICMS na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas somente em suas saídas, sendo que afronta ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96. Pede pelo cancelamento da cobrança;
- Defende quanto à aplicação de alíquota de 18% para todo o período objeto do Auto de Infração. Alega nulidade do lançamento. Explica que a alíquota de 18% somente teve vigência a partir de 10/03/2016, após o advento da Lei nº 13.461/2015, que alterou a redação do inciso I, do art. 15 da Lei nº 7.014/96, não sendo possível a utilização desta alíquota para todo o período autuado. Neste sentido, até a data de 09/03/2016, era aplicável a alíquota de 17%. Aponta contradição no r. acórdão recorrido, pois em outro momento, o Julgador de Primeira Instância confirma a alegação da Recorrente;
- Reporta-se quanto à incoerência da multa formal de 60% aplicada em razão da falta de recolhimento do imposto em situação em que não há falta de recolhimento do ICMS. Chama atenção para o fato de o Auto de Infração constatar que não houve falta de recolhimento do imposto, mas, mesmo assim, aplica multa em razão de um imposto que não deixou de ser recolhido. Reafirma ser incoerente o Auto de Infração lavrado. Pede pelo cancelamento deste item.
- Argumenta pela inexistência de prejuízo ao erário, pois pede que se releve ou reduza a multa aplicada. Pontua pela proporcionalidade entre a conduta infracional do sujeito passivo, o dano causado aos cofres públicos e a penalidade aplicável. Sustenta que deve ser a penalidade relevada ou reduzida, por a suposta infração da Recorrente não representar qualquer tipo de prejuízo ao Erário.

Veja-se que, notadamente, a recorrente não traz fatos que comprove ao contrário a autuação. O relator de piso rebateu todas as ilações do contribuinte, pois vejamos:

Nos argumentos de: que não ocorreu a autuação em vistas a ST com a previsão da Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “b” da CF; que inexiste ST para diversas operações da autuadas, sendo que as mercadorias não estavam sujeitas ao imposto no momento do fato gerador; que erro na apuração do levantamento do estoque inicial e final; que a cobrança de ICMS apuradas por meio levantamento quantitativo para omissão de entrada de mercadorias não se confirma devido a presunção.

A JJF pontua que a autuação está respaldada com o art. 4º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96, que aponta “*ser fato gerador do ICMS as “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, se apresentando como presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, o que facilmente se conclui ser o fato gerador do imposto a saída de mercadorias, tal*

como previsto, inclusive, na Lei Complementar 87/96". Assim, "estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança, o que contraria frontalmente o argumento da defesa". Quanto as teses de entendimento do STF, a jurisprudência colacionada na decisão piso mostra-se completamente contrária a alegação.

Vejo que o dispositivo que respaldou a autuação (art. 4º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96) é preciso para o fato ocorrido e mostrado no Auto de Infração, portanto, esta alegação do recorrente se distorce da apuração. O recorrente não apontou um erro sequer no levantamento, negando-se tão somente sobre o fato.

Quanto ao questionamento da alteração do percentual da MVA que o julgador de piso alterou, no entanto, o recorrente alega que critério não fora o correto para a redução do MVA aplicado em diversas operações autuadas. Tal afirmação é inverídica, pois a explicação e o detalhamento feito pelo relator de piso foram bem assinalado, evidenciado e comprovados através de exemplos e pesquisas, na qual fez por bem fazer as devidas correlações e correções, conforme a disposição do artigo 289, § 17 do RICMS/12, na redação vigente à época dos fatos geradores (2015, janeiro e fevereiro de 2016) e tomados por base pelos autuantes para sustentar a infração.

Pontuo que após dado vistas aos conselheiros da sessão (Srs. João Vicente Costa Neto e Marcelo Mattedi e Silva), os mesmos demonstraram equívocos da JJF em relação às alterações dadas pelo relator e na autuação, pois além de fazer as deduções em percentuais de MVAs incorretas, não fizeram nos percentuais correspondentes aos fatos geradores da época da autuação, como também os autuantes aplicaram em percentuais atuais, sendo mais favorável ao contribuinte. Os conselheiros demonstraram na sessão ao patrono do recorrente quais seriam os percentuais corretos, nos quais todos os participantes visualizaram que caso fosse aplicada corretamente as MVAs da época e as MVAs ajustadas majorariam o valor da imputação e do Auto de Infração e, como a interposição do recurso não é de ofício, não tem a ponderação de fazer revisão da exclusão proferida, portanto, mantêm-se os valores alterados pela decisão de piso.

As explicações dadas pelo relator são adequadas para todas as alegações feita na peça defensiva e que, novamente repete na peça recursal. Portanto, rejeito-as e mantenho a alteração conforme a decisão de piso feita na infração 4.

Na alegação de inexistência da responsabilidade tributária nas operações interestaduais, no qual desrespeitou aos Protocolos ICMS 18/1985 e 105/2009, firmados entre os Estados da Bahia e de São Paulo para não atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao destinatário das mercadorias. Esta afirmação não condiz com os fatos, pois conforme o que dispõe o Convênio ICMS 52/17 revogado em 01/01/2019 pelo Convênio ICMS 142/18, que faço por bem reproduzir novamente, determinava o seguinte:

"Cláusula oitava. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

(...)

§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista

Observa-se também que o Convênio ICMS 142/18, não trouxe mais a informação descrita acima, portanto daí se depreende que a responsabilidade solidária no recolhimento do ICMS ST fica a critério de cada Estado, não vindo a se constituir em regra nacional expedida pelo CONFAZ, sendo que este assunto é de acordo com as suas legislações internas, que deverão ser levadas em consideração. Assim, a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS é devido ao contribuinte quando a mercadorias detiver comercialização ou entrega desacompanhada de documentação exigível ou documentação inidônea, conforme se dispõe o art. 6º da Lei nº 7.014/96.

Para o argumento de que precisa de acordo celebrado entre as partes para a cobrança de ICMS-ST sobre operações internas e interestaduais com medicamentos, produtos de higiene pessoal, produtos de toucador, pilhas etc., e que nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador, não foi celebrado qualquer pacto entre os Estados da autuação que autorize a cobrança do imposto incidente por ST. Informo que os dispositivos do RICMS que tratam de Farmácias e Drogarias, não há no regulamento a opção de tributação alternativa para os produtos relativos à ST subjetiva.

“§ 14. Para determinação da base de cálculo da substituição tributária nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas nesse regime de tributação, o percentual da margem de valor agregado a ser aplicado sobre o valor da operação deverá ser ajustado (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula: “MVA Ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1”, onde:

Nota: A redação atual do § 14 do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 18.292, de 28/03/18, DOE de 29/03/18, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir de 29/03/18.

Redação anterior dada ao § 14º tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 10 (Decreto nº 14.295, de 31/01/13, DOE de 01/02/13), efeitos a partir de 01/02/13 a 28/03/18:

“§ 14. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, oriundas de unidade da Federação que não possua acordo com o Estado da Bahia atribuindo ao remetente a condição de sujeito passivo por substituição tributária, para o cálculo da base de cálculo da substituição tributária, o percentual da margem de valor agregado a ser aplicado sobre o valor da operação deverá ser ajustado (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula: “MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1”, onde:”

I - “MVA ST original” é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado da Bahia para suas operações internas com os produtos relacionados no Anexo 1 deste regulamento;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto localizado no Estado da Bahia, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo 1 deste regulamento.

§ 15. Em relação ao cálculo da base de cálculo da substituição tributária previsto no § 14, na hipótese de a “ALQ intra” ser inferior à “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA – ST original”.

Nota: O § 15º foi acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 10 (Decreto nº 14.295, de 31/01/13, DOE de 01/02/13), efeitos a partir de 01/02/13.

§ 16. As informações relativas a entrada e saída de unidades da Federação de acordos interestaduais em que a Bahia seja signatário e relativas a alterações na MVA ajustada aplicável nas operações interestaduais com destino à Bahia serão atualizadas na página da Secretaria da Fazenda, no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>”, com base nos acordos interestaduais publicados no Diário Oficial da União e com base na fórmula constante no § 14 deste artigo.

Nota: O § 16º foi acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 10 (Decreto nº 14.295, de 31/01/13, DOE de 01/02/13), efeitos a partir de 01/02/13.

§ 17. Os percentuais de lucro (MVA ST original) nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo:

I - gêneros alimentícios: 50%;

II - bebidas alcóolicas: 30%;

III - bebidas não alcóolicas: 70%;

IV - confecções, tecidos e artefatos de tecidos: 40%;

V - perfumarias, cosméticos e produtos de higiene pessoal: 60%;

VI - material de limpeza: 40%;

VII - artigos de armário: 90%;

VIII - ferragens, louças, vidros 40%;

IX - materiais elétricos: 60%;

X - eletrodomésticos e aparelhos eletrônicos: 20%;

XI - móveis: 50%;

XII - material de informática: 20%;

XIII - jóias, relógios e objetos de arte: 70%;

XIV - outras mercadorias: 40%.

Nota: A redação atual do § 17 do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, efeitos a partir de 01/06/18.

Redação anterior dada ao § 17, tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 19 (Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13), efeitos de 01/11/13 a 31/05/18:

“§ 17. Os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo:

I - gêneros alimentícios: 15% (MVA ST original);

II - confecções, perfumarias, artigos de armário, artefatos de tecidos e mercadorias semelhantes: 20% (MVA ST original);

III - tecidos: 20% (MVA ST original);

IV - ferragens, louças, vidros e materiais elétricos: 20% (MVA ST original);

V - eletrodomésticos, móveis, aparelhos eletrônicos e material de informática: 25% (MVA ST original).

Redação anterior dada ao inciso VI, tendo sido acrescentado ao § 17º do art. 289 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos de 01/11/13 a 31/05/18:

VI - jóias, relógios e objetos de arte 30% (MVA ST original);

Redação anterior dada ao inciso VII, tendo sido acrescentado ao § 17º do art. 289 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos de 01/11/13 a 31/05/18:

“VII - outras mercadorias 20% (MVA ST original).”

...
Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, bem como suas centrais de distribuição, farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar as seguintes margens de valor agregado nas aquisições internas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do art. 289 nos casos de aquisições interestaduais:

Nota: A redação atual do art. 294 foi dada pelo Decreto nº 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir de 01/01/16.

Redação anterior dada pela Alteração nº 2 (Decreto nº 13.945, de 23/04/12, DOE de 24/04/12), efeitos a partir de 01/04/12, efeitos até 31/12/15:

“Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar a margem de valor agregado:”

(Redação originária sem efeitos).

I - de 100% (cem por cento), tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento;

II - estipulada no § 17 do art. 289, nas aquisições para revenda.

Nota: A redação atual do inciso II do art. 294 foi dada pela Alteração nº 19 (Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13), efeitos a partir de 01/11/13.

Redação originária, efeitos até 14/11/13:

“II - estipulada no Anexo II da [Lei nº 7.014/96](#), nas aquisições para revenda.”

...
Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

...
c) destinadas a farmácias, drogarias e casas de produtos naturais;

...
XII - até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal, nas aquisições internas efetuadas pelas farmácias, drogarias e casas de produtos naturais;

Nota: A redação atual do inciso XII do caput do art. 332 foi dada pelo Decreto nº 17.164, de 04/11/16, DOE de 05/11/16, efeitos a partir de 01/11/16.

Redação originária, até 31/10/16:

"XII - até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, nas aquisições internas efetuadas pelas farmácias, drogarias e casas de produtos naturais;”

Novamente o contribuinte não contestou sobre os valores realizados e apurados pela fiscalização no levantamento fiscal, podendo as mesmas estarem sujeitas ao regime de ST.

Quanto à alegação da aplicação de alíquota de 18%, explicando que somente teve vigência a partir de 10/03/2016, após o advento da Lei nº 13.461/2015, não sendo possível a utilização desta alíquota para todo o período autuado e que era até a data de 09/03/2016, era aplicável a alíquota de 17%. A JJJ explicou que o levantamento quantitativo foi adotado não sendo possível se determinar com exatidão o momento em que as mercadorias teriam entrado ou saído do estabelecimento sem documentação fiscal, o legislador entendeu de considerá-las como ocorridas ao final do período de levantamento, no caso presente, 31/12/2016.

Vejo correto a autuação, pois através de levantamento quantitativo de estoque fechado e, como bem relatou o julgamento de piso, não se sabe ao certo determinar o momento em que as mercadorias teriam entrado ou saído do estabelecimento sem documentação fiscal, por isso a fiscalização aplicou a alíquota de 18%, fazendo a referência ao todo.

Portanto, para todas as ilações de nulidade rejeito e, as alegações de mérito proferida não acolho e mantendo o decisório de primeiro grau.

Quanto à alegação de incoerência da multa formal de 60% (Infrações 3 e 4) e ao pedido de redução ou mesmo relevação por não ter trazido qualquer prejuízo ao erário. Para estes questionamentos, poderia até reduzir conforme jurisprudências do CONSEF, no entanto, este órgão julgador não tem mais competência pelo fato da Lei nº 14.183/2019, publicada no DOE de 13/12/2019, revogou o § 7º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, o qual continha a possibilidade de redução ou dispensa se multa por descumprimento de obrigação acessória. O outro fato é que o Auto de Infração foi lavrado em 04/06/2020, tendo petição defensiva após a lavratura e após a revogação de redução e cancelamento da multa, seja ela qual for, por descumprimento ou por obrigação principal.

Quanto aos fatos narrados, mantendo a decisão de piso e sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279757.0011/20-3 lavrado contra DROGARIA SÃO PAULO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$8.121,23, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.516,67 e 100% sobre R\$5.604,56, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no montante de R\$42.943,84, previstas no inciso II, “d”, § 1º do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS